

**Audience publique du 5 janvier 2009**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 23937 du rôle et déposée le 10 janvier 2008 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., ... , demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 octobre 2008 portant rejet de sa réclamation introduite le 24 novembre 2006 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2004, émis le 3 novembre 2004 par le bureau d'imposition Luxembourg 2 ;

Vu la traduction en langue française de la prédite requête déposée au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... en date du 25 mars 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 avril 2008 ;

Vu le jugement du tribunal administratif du 29 septembre 2008, déclarant le recours en réformation recevable et ordonnant la production de mémoires complémentaires ;

Vu le mémoire complémentaire du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 octobre 2008 ;

Vu le mémoire complémentaire déposé au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... le 11 novembre 2008 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Monsieur le délégué du Gouvernement Claude LICK en ses plaidoiries à l'audience publique du 17 novembre 2008.

Vu le jugement interlocutoire du 19 novembre 2008, ordonnant une mesure d'instruction ;

Vu le résultat de la comparution des parties et de l'audition à titre d'information de Monsieur le Préposé du bureau d'imposition Luxembourg 2 en date du 15 décembre 2008 à l'issue de laquelle l'affaire fut reprise en délibéré ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

---

Le 3 novembre 2004, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année 2004.

Par courrier recommandé du 25 novembre 2006, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre du prédit bulletin d'impôt en contestant la majoration d'un montant de 41.362,52 euros retenue par le bureau d'imposition de son revenu net provenant de capitaux mobiliers.

Le directeur rejeta cette réclamation par décision du 16 octobre 2007, motivée comme suit :

*« Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir majoré le revenu net provenant de capitaux mobiliers par voie de taxation de 41.362,52 euros ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle) ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle) ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que le réclamant conteste l'ajout d'un montant de 41.362,52 euros en tant que revenu net provenant de capitaux mobiliers ;*

*que le bureau d'imposition n'aurait pas demandé d'explications supplémentaires ;*

*Considérant que les seuls revenus déclarés pour l'année litigieuse par le réclamant sont des revenus nets provenant de capitaux mobiliers de 6.223,99 euros ;*

*que l'activité commerciale (articles de papeterie), créée en 2003, n'a pas engendré de bénéfice et peut même être considérée comme inexistante pendant l'année litigieuse suivant bilan déposé par le réclamant ;*

*Considérant que le réclamant a cependant dû faire face à certaines obligations en 2004, en l'occurrence le remboursement de sa dette hypothécaire, le paiement des cotisations sociales et d'assurances et le remboursement de dettes chirographaires ;*

*que suivant déclaration le réclamant a également acquis entre autres, un appartement situé à Edinburgh en date du 8 septembre 2004 au prix de 17.465,25 GBP (25.684,19 euros) ;*

*Considérant que le bureau d'imposition avait invité le réclamant en vertu du § 205 al. 1 AO, par courrier émis en date du 15 juin 2006, de fournir des renseignements supplémentaires et des pièces justificatives ;*

*Considérant que le réclamant avait donné suite au courrier du bureau d'imposition le 12 juillet 2006 et le 1<sup>er</sup> août 2006 en joignant des pièces justificatives ;*

*Considérant qu'en date du 12 septembre 2006, le bureau d'imposition demandait, en vertu du § 205 al. 1 AO, des renseignements supplémentaires quant à l'acquisition et la vente de titres ;*

*Considérant que le réclamant faisait parvenir les explications et pièces demandées au bureau d'imposition le 25 septembre 2006 ;*

*Considérant finalement que toutes ces explications et pièces ne lui ayant pas semblé concluantes, le bureau a informé le réclamant, conformément au § 205 al. 3 AO par courrier du 3 octobre 2006 de la taxation des revenus nets de capitaux mobiliers ;*

*que ce courrier était resté sans suite de la part du réclamant ;*

*Considérant que le réclamant fait valoir dans sa réclamation que les dépenses engagées auraient été financées par les avoirs en comptes et que ces comptes seraient alimentés par des sources externes ;*

*Considérant que le réclamant a été invité, au contentieux, à présenter les extraits bancaires documentant les avoirs en compte au 1<sup>er</sup> janvier et au 31 décembre de l'année litigieuse ainsi qu'une copie de l'acte d'acquisition de l'appartement situé à Edinburgh en Ecosse ;*

*Considérant que le réclamant s'est borné, dans sa réponse, à réaffirmer ses assertions tout en refusant de produire les pièces demandées de sorte que les affirmations du réclamant restent à l'état de pures allégations ;*

*Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (cf. jur. const.: Conseil d'Etat du 11.04.1962, n° 5742 du rôle ; Trib. Admin. du 19.06.2000, n° 11295 du rôle; Cour Admin. du 30.01.2001, .no 12311C du rôle) ;*

*Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ».*

A l'encontre de cette décision directoriale de rejet, Monsieur ... introduisit un recours contentieux tendant à sa réformation par requête déposée le 10 janvier 2008, rédigée en langue anglaise, et en date du 25 mars 2008, il a encore déposé une traduction en langue française de ladite requête.

Le délégué du Gouvernement ayant soulevé dans son mémoire en réponse l'irrecevabilité de la requête déposée en date du 10 janvier 2008 pour violation de l'article 3 de la loi modifiée du 24 février 1984 sur le régime des langues ainsi que la tardiveté de la requête déposée en date du 25 mars 2008, le tribunal, par jugement du 29 septembre 2008, rejeta ce moyen et déclara le recours en réformation recevable.

Le tribunal, par ce même jugement du 29 septembre 2008, ordonna à l'Etat la production d'un mémoire complémentaire portant plus particulièrement sur la question de la communication des pièces litigieuses et précisant le cas échéant les pièces faisant défaut ainsi que justifiant le montant taxé de 41.362,52 euros, tout en réservant le droit pour le demandeur d'y répondre par un mémoire supplémentaire.

Si dans le cadre de son mémoire complémentaire l'Etat explique que le bureau d'imposition a dû recourir à une comparaison de fortune et qu'il a, en vertu des pièces en sa possession, calculé un revenu de 6.223,99 euros et des dépenses de 47.586,51 euros, de sorte que « *comme on ne peut cependant dépenser plus qu'on ne possède* », la différence entre ces deux montants, soit 41.362,52 euros, a été ajoutée dans la catégorie revenus, Monsieur ... expose de son côté avoir produit en temps utile toutes les pièces exigées par le bureau d'imposition, et en particulier les pièces justifiant sa situation de fortune, ainsi que l'origine des fonds ayant permis les dépenses constatées par le bureau, de sorte que les calculs effectués par celui-ci seraient erronés.

En l'espèce, si le demandeur critique la décision directoriale déférée et indirectement le bulletin d'imposition initial pour avoir majoré son revenu net provenant de capitaux mobiliers par voie de taxation d'un montant de 41.362,52 euros en se prévalant de sa déclaration d'impôt, il y a cependant lieu de souligner qu'une déclaration d'impôts ne bénéficie pas d'une présomption d'exactitude jusqu'à preuve du contraire, tout comme il est encore faux de soutenir que l'administration ne pourrait augmenter les recettes imposables que si elle rapporte la preuve des faits déclenchant ou augmentant la charge fiscale<sup>1</sup>.

En effet, il résulte du paragraphe 171 (1) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », qu'en cas de contestations émises par l'administration des Contributions sur la déclaration faite par le contribuable, celui-ci est légalement tenu à faire parvenir à l'administration des Contributions les renseignements et explications demandés, étant donné que la charge de la preuve de l'exactitude des déclarations faites pèse sur le contribuable<sup>2</sup>, l'obligation de preuve à charge du contribuable se trouvant cependant limitée à ce qui peut être raisonnablement exigé du contribuable (« *soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* »).

---

<sup>1</sup> Trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156, confirmé sur ce point par arrêt du 14 décembre 2000, n° 11320C, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 395.

<sup>2</sup> Trib. adm. 17 octobre 2007, n° 22366, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 396.

Il résulte du dossier fiscal et des pièces versés en cause que Monsieur ... déposa en date du 7 mars 2006 sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2004 en concluant à un revenu imposable de - 1276,72 euros, cette déclaration se caractérisant notamment par le fait que le contribuable y déclara un revenu brut de 6.223,99 euros, tout en indiquant avoir procédé à l'achat d'un appartement au Royaume-Uni pour un montant de 25.684,19 euros, le contribuable déclarant par ailleurs avoir emprunté près de 200.000 euros à des membres de sa famille et à des amis résidant au Kenya, aux Etats-Unis et au Royaume-Uni. Monsieur ... déclara dans le même contexte détenir plus d'une centaine de comptes bancaires.

Le bureau d'imposition lui adressa en date du 15 juin 2006 une demande de renseignements sur base du paragraphe 205 (1) AO, lui demandant de fournir un certificat de revenu établi par les autorités fiscales du Royaume-Uni, les virements (extrait de compte) des fonds reçus par les membres de sa famille, le contrat de prêt conclu avec la BGL pour son appartement avec indication des garanties présentées, la preuve du virement des cotisations sociales payées ainsi que les pièces justificatives des retenues d'impôt payées sur les revenus de capitaux, le bureau d'imposition lui ayant fixé pour ce faire un délai expirant le 4 juillet 2006.

Par courrier du 27 juillet 2006, Monsieur ... prit position par rapport à la demande de renseignements précitée en les termes suivants :

*« Further to my fax of 12.07.06, the answers to your letter of 15.06.06 are as follows.*

*1. I do not have any contact with the tax authorities in the United Kingdom. I do not send them any tax returns and I do not receive any certificates from them.*

*I did not have any employment income in the UK in 2004.*

*My only income from the UK was interest on bank and building society accounts and a negligible amount of dividends from UK shares.*

*Most banks and building societies deduct UK tax at source from the interest paid and send it directly to the UK tax authorities (see 5.). I don't have anything to do with it.*

*A few banks and building societies pay interest without deducting UK tax based on the completion of a non-resident declaration.*

*All UK interest received is shown in my Luxembourg tax declaration.*

*2. Copies of bank statements showing loans received from my family members are enclosed.*

*3. Copies of the loan agreement with BGL and bank statements are enclosed.*

*4. Copies of the virements for social security payments are enclosed.*

*5. Copies of statements showing tax deducted are enclosed. »*

Force est cependant au tribunal de constater que si le demandeur a certes annexé certains extraits de compte, les documents par lui communiqués au bureau d'imposition ne permettent ni de retracer l'intégralité des prêts prétendument consentis par des parents et amis, ni les garanties exigées par la BGL en contre-partie du contrat de prêt conclu avec le contribuable.

Par courrier du 12 septembre 2006, le bureau d'imposition adressa encore à Monsieur ... une demande de renseignements portant, en ce qui concerne les capitaux mobiliers indiqués par celui-ci, le détail de tous ses achats et ventes de titres en 2004, le bureau d'imposition lui ayant fixé pour ce faire un délai expirant le 6 octobre 2006.

Par lettre du 25 août 2006, Monsieur ... adressa encore au bureau d'imposition « *copies of the remaining bank statements showing loans received from my family members* » et par lettre du 23 septembre 2006 il répondit à la seconde demande de renseignement lui dressée en envoyant au bureau d'imposition « *a copy of the statement for the purchase of securities in 2004* » tout en précisant qu'il s'agirait du seul achat de valeurs mobilières effectué en 2004.

Le 3 octobre 2006, le bureau d'imposition adressa à Monsieur ... en application du paragraphe 205 (3) AO une lettre l'informant qu'il avait l'intention de s'écarter de manière substantielle de la déclaration d'impôt en majorant les revenus d'un montant de 47.586,51 euros, le bureau d'imposition invitant Monsieur ... à faire valoir ses objections pour le 19 octobre 2006 au plus tard, faute de quoi il serait procédé à l'imposition envisagée.

Monsieur ... ne répondit à ladite information que par courrier du 2 novembre 2006, arguant de son absence à l'étranger, tout en déclarant ne pas comprendre l'augmentation de ses revenus et en sollicitant des explications.

Comme indiqué ci-avant, le bureau d'imposition Luxembourg 2 émit le lendemain, le 3 novembre 2006, à l'encontre de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année 2004, bulletin à l'encontre duquel Monsieur ... introduisit une réclamation par courrier recommandé du 25 novembre 2006 qui aboutit à la décision directoriale actuellement déférée.

Il y a lieu de souligner dans ce contexte que le directeur dispose, en vertu du paragraphe 243 (1) AO, de la mission de procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation, le paragraphe 244 AO lui conférant à cette fin les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition. Force est de déduire de ces dispositions légales que le directeur, en sa qualité d'instance compétente pour statuer sur le bien-fondé d'une réclamation contre un bulletin d'impôt, est appelé à clarifier la situation de fait à la base de la réclamation et à obtenir à cette fin de la part du contribuable réclamant les informations complémentaires de nature à lui permettre de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition sujette à critique<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Trib. adm. 26 novembre 2003, n° 16142, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 467.

A cet égard, il résulte du dossier administratif versé en cause que le directeur, usant des prérogatives lui confiées par le prédit paragraphe 244 AO, demanda par courrier du 3 juillet 2007 au contribuable de lui communiquer tous les extraits et / ou certificats bancaires renseignant le solde au 31.12.2003 et 31.12.2004 ainsi qu'une copie de l'acte d'acquisition de l'appartement situé à Edinburgh en Ecosse, tandis que Monsieur ..., par courrier du 13 juillet 2007, refusa de communiquer les documents exigés en les termes suivants : « *I really cannot understand why the Administration has demanded so many documents and has wasted so much time on such negligible amounts. It appears pure harassment. I will raise a formal complaint with the Ombudsman as soon as I receive your final decision* », le demandeur, tout en contestant le montant de son imposition, estimant ne pas avoir à produire davantage de documents que ceux dores et déjà fournis à l'administration.

Force est encore de constater au tribunal que le demandeur a persisté dans cette attitude au cours de la procédure contentieuse, Monsieur ... refusant tant dans sa requête introductive d'instance que dans son mémoire supplémentaire de verser les pièces sollicitées par le directeur, étant donné qu'il estime qu'une telle demande ne serait ni juste ni justifiée, mais qu'elle constituerait au contraire un harcèlement effectué sans preuve sur base de simples suppositions, Monsieur ... estimant plus particulièrement que le directeur n'aurait pas le droit d'exiger des documents « *comme un dictateur* ».

Le tribunal se doit à ce sujet, à l'instar des constatations du bureau d'imposition et du directeur, de constater que le demandeur n'a déclaré pour l'année litigieuse que des revenus insignifiants, alors qu'il a cependant acquis entre autres, un appartement situé à Edinburgh au prix de 25.684,19 euros et qu'il a dû faire face à d'autres dépenses telles que le remboursement de sa dette hypothécaire, le paiement des cotisations sociales et d'assurances et le remboursement de dettes chirographaires.

Si le demandeur a affirmé et maintient l'explication selon laquelle les dépenses auraient été financées par les avoirs en comptes et que ces comptes seraient alimentés par des sources externes, à savoir des parents et amis, et qu'il verse une liste de ces nombreux prêteurs, les documents communiqués à ce titre au bureau d'imposition ne permettent cependant pas de retracer tous les montants et leurs origines, de sorte que le doute suscité par la différence entre la situation de fortune du demandeur et ses dépenses demeure.

Or, lorsque que la déclaration présentée par le contribuable donne comme en l'espèce lieu à des doutes, l'administration peut demander au contribuable d'éclairer les points paraissant douteux et de produire des éléments de preuve qu'on peut raisonnablement attendre de sa part, le contribuable étant soumis à cet égard à une obligation de collaboration envers l'administration.

Il s'ensuit qu'à défaut d'éléments mis à sa disposition l'administration peut procéder à une appréciation suivant le préjugé défavorable créé par la carence du contribuable en recourant à une taxation d'office.

Si Monsieur ... a aussi valablement été invité par le directeur à présenter les extraits bancaires documentant les avoirs en compte au 1er janvier et au 31 décembre de l'année litigieuse ainsi qu'une copie de l'acte d'acquisition de l'appartement situé à Edinburgh en Ecosse, force est de constater que ces documents n'ont été produits ni devant le directeur, ni devant le tribunal.

Or l'administration des Contributions directes - en ce compris le directeur agissant sur réclamation - peut procéder à une taxation, même en présence d'une déclaration d'impôts, lorsque le contribuable n'a pas élucidé convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition mis en cause par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de la déclaration d'impôt, le paragraphe 217 (2) AO prévoyant l'hypothèse d'une impossibilité de présenter les documents comptables en tant que condition suffisante pour procéder à la taxation d'office.

Il s'ensuit qu'à cet égard le directeur, confronté au refus du contribuable de communiquer les informations sollicitées, a valablement pu rejeter sa réclamation pour les motifs, tels qu'indiqués ci-avant, *« que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure »*.

Il y a encore lieu de rappeler que si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond, il n'en demeure pas moins que s'il est saisi d'un recours contentieux contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer s'effectue en principe dans le cadre des moyens invoqués par le demandeur pour contrer les points spécifiques de l'acte déféré faisant grief, sans que son contrôle ne consiste à procéder à un réexamen général et global de la situation fiscale du demandeur. La mission du juge administratif, lorsqu'il est investi du pouvoir de réformer, consiste en effet à substituer à une décision administrative jugée illégale sa propre décision, de sorte qu'il incombe au demandeur en réformation de fournir à l'appui de sa requête des éléments suffisamment précis pour permettre le cas échéant l'exercice utile de ce pouvoir de réformation<sup>4</sup>.

Or en l'espèce, si le demandeur a certes fourni tant par écrit qu'oralement des explications quant à l'état de sa fortune, il a cependant maintenu son refus de communiquer les pièces sollicitées par le directeur et censées étayer ses dires. Par ailleurs, si le tribunal a, par jugement du 19 novembre 2008 ordonné la comparution des parties en présence du préposé du bureau d'imposition compétent, le demandeur, quoique régulièrement convoqué, ne s'est ni présenté à la date fixée du 15 décembre 2008 ni excusé, tout comme il n'a pas sollicité le report de la mesure d'instruction ordonnée par le tribunal.

---

<sup>4</sup> Trib. adm. 31 mai 2006, n° 20705, Pas. adm. 2007-2008, V° Impôts, n°550.



Si le tribunal peut certes admettre que cette absence s'explique par le fait que le demandeur était à cette date en déplacement à l'étranger, explication fournie par le demandeur par courrier du 30 décembre 2008 par lequel il a sollicité la rupture du délibéré - raison d'ailleurs régulièrement avancée par le demandeur pour expliquer pourquoi il a presque systématiquement omis de répondre à l'administration dans les délais lui impartis -, il n'en reste pas moins qu'il appartient à l'administré, à qui il appartient de collaborer tant avec l'administration qu'avec la justice, de prendre les mesures nécessaires afin de garantir de pouvoir prendre connaissance en temps utile des envois lui adressés, que ce soit par l'administration ou par les juridictions, en faisant suivre son courrier ou en désignant un mandataire habilité à le représenter. Or force est de constater que si le demandeur était présent à l'audience publique du 17 novembre 2008 - audience à laquelle l'utilité d'une comparution des parties fut discutée - il n'a cependant pas informé le tribunal de ses absences ; par ailleurs, si le demandeur affirme dans son susdit courrier avoir été absent du Luxembourg à partir du 3 décembre 2008 et que le jugement du 19 novembre 2008 - indiquant les date et lieu de la comparution des parties - ne lui aurait été « posté » que le 2 décembre 2008, force est cependant de constater que contrairement à ces affirmations, ledit jugement lui fut notifié par envoi recommandé le 24 novembre 2008, mais que le demandeur ne retira pas ledit envoi jusqu'au 2 décembre 2008, de sorte que le greffe procéda à cette date encore à une notification supplémentaire dudit jugement par courrier simple.

Il convient cependant de relever que ni l'action administrative ni l'action des tribunaux ne saurait, comme en l'espèce, être systématiquement retardée ou entravée par l'insouciance voire l'incurie d'un administré qui omet régulièrement de respecter les délais lui impartis, l'administré et le justiciable étant comme retenu ci-avant au contraire soumis à cet égard à une obligation de collaboration avec l'administration et avec la justice, de sorte qu'il n'y a pas lieu, compte tenu des circonstances, de faire droit à la demande de rupture du délibéré.

Il s'ensuit que le demandeur n'a pas produit d'éléments en cause permettant au tribunal de réformer la décision directoriale déferée, de sorte que le recours formé par le demandeur est à rejeter comme n'étant pas fondé.

#### **Par ces motifs ;**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,  
vidant les jugements des 29 septembre et 19 novembre 2008  
déclare le recours en réformation non justifié et en déboute,  
condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 5 janvier 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président,  
Marc Sünner, juge,  
Claude Fellens, juge,

en présence d'Arny Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert